

GENERĀLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [M. POIARES MADURO]
SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 7. aprīlī¹

1. Šajā lietā Tiesai ir jāprecizē Līguma noteikumi par brīvības veikt uzņēmējdarbību nodokļu režīmu dalībvalsts sabiedrību grupām. Ir runa par to, vai Kopienas tiesības aizliedz tādas tiesību aktus, kā Apvienotās Karalistes likumi par "grupas nodokļu atvieglojumiem", kas zaudējumu novirzīšanu sabiedrību grupas ietvaros pakārto nosacījumam, ka šīs sabiedrības ir Apvienotās Karalistes rezidentes vai ka tās tur veic uzņēmējdarbību.

2. Lai atbildētu uz šo jautājumu, Tiesai būs jāpamatojas uz Līguma noteikumiem un uz risinājumiem, kas izriet no tās judikatūras nodokļu jomā, kas jau ir ļoti attīstīta. Šajā jomā no Līguma atvasinātās tiesības sniedz tikai nelielas orientēšanās iespējas. Protams, ir spēkā Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas sabiedrībām, kas atrodas dažādās dalībvalstīs². Šis dokuments skaidri norāda Kopienas vēlmi novērst trūkumu, kas izriet no fakta, ka tiesību normas nodokļu jomā, kas regulē attiecības starp dažādu dalībvalstu mātes sabiedrībām un meitas sabiedrībām, dažādās

dalībvalstīs ievērojami atšķiras un parasti ir neizdevīgākas nekā tās tiesību normas, ko piemēro vienas un tās pašas dalībvalsts mātes uzņēmumiem un meitas sabiedrībām³. Bet tās neregulē specifisko jautājumu par attieksmi pret pārrobežu zaudējumiem vienas sabiedrību grupas ietvaros⁴.

3. Tomēr šis jautājums Kopienas iestādēm nav svešs. 1990. gada 6. decembrī Komisija iesniedza projektu direktīvai par režīmu, kāds uzņēmumiem būtu jāņem vērā attiecībā uz citās dalībvalstīs esošo pastāvīgo filiāļu un meitas sabiedrību ciestajiem zaudējumiem⁵. Tā kā šis priekšlikums netika pieņemts, Komisija nolēma to atsaukt un uzsākt jaunas

3 — Kā to atgādināja Tiesa savā 2003. gada 18. septembra spriedumā lietā C-168/01 *Bosal* (*Recueil*, I-9409. lpp., 22. punkts).

4 — Ir jāatgādina, ka konsolidēto peļņas režīmu, kas ņem vērā dažādu dalībvalstu mātes sabiedrību zaudējumus, Eiropas Kopienas Komisija piedāvāja kopš 1969. gada (Padomes direktīvas projekts par kopēju nodokļu režīmu, kas piemērojams dažādu dalībvalstu mātes un meitas sabiedrībām, OV 1969, C 39, 7. lpp.).

5 — 91/C 53/03 (OV 1991, C 53, 30. lpp.). Saskaņā ar šo priekšlikumu tiek ieteiktas divas metodes gan attiecībā uz mātes sabiedrībām, gan arī uz pastāvīgajiem uzņēmumiem: metode par zaudējumu atskaitīšanu, vēlāk tos ieskaitot atpakaļ, kas dotu iespēju atskaitīt no uzņēmuma ar nodokli apliekamās peļņas šī uzņēmuma pastāvīgo uzņēmumu ciestos zaudējumus citās dalībvalstīs, ar noteikumu, ka šo sabiedrību peļņa vēlāk tiktu ietverta uzņēmuma rezultātos, izņemot atskaitītos zaudējumus, vai ieskaitīšanas metode, kas paredz ieskaitīt visus ārvalstu sabiedrību rezultātus uzņēmuma peļņā.

1 — Oriģinālvaloda — portugāļu.

2 — Direktīva 90/435/EEK (OV L 225, 6. lpp.).

sarunas ar dalībvalstīm. Šobrīd tā uzskata, ka Kopienų noteikumu par sabiedrību grupas zaudējumu pārrobežu kompensēšanu Kopienā neesamība ir viens no galvenajiem šķēršļiem labai iekšējā tirgus funkcionēšanai⁶.

4. Iespējams, Padomei ir nopietni iemesli tam, lai nesekotu Komisijas ieteiktajam virzienam. Šajos apstākļos Tiesai nav jārikojas Kopienas likumdevēja vietā. Tomēr šī dalībvalstu tiesību aktu nesaskaņošana nevarētu traucēt veikt tās funkcijas, kas ir — sekot, lai tiktu ievēroti un piemēroti Līguma pamatmērķi un principi.

5. Tādējādi pret ideju, kuru tai skaitā atbalsta arī Nīderlandes valdība — persona, kas iestājusies šajā lietā — ka vienīgais piemērotais veids, kā izskatīt šo jautājumu, būtu tiesību aktu tuvināšana, ir stingri jānostata pretī divi šādi jautājumi. Pirmkārt, no Tiesas judikatūras viegli var secināt, ka dalībvalstu tiesību aktu nodokļu jomā saskaņošana nevar būtu priekšnoteikums, lai piemērotu EKL

6 — Komisijas ziņojums Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Sociālajai un ekonomiskajai komitejai — Iekšējais tirgus bez šķēršļiem, kas saistīti ar uzņēmumu nodokļiem: paveiktais, patreizējā darbība un nākotnes izaicinājumi (COM (2003) 726, galīgā redakcija).

43. pantā minēto brīvību veikt uzņēmējdarbību⁷. Otrkārt, pamatbrīvību reāla īstenošana, kas palīdz iekšējā tirgus izveidei, nav tāda, kuras rezultātā zustu pamats un mērķis valstu tiesību aktu tuvināšanai. Tiesību aktu saskaņošanas mērķis var atvieglot pārvietošanās brīvības, bet tas var arī kalpot tam, lai izlabotu nevienlīdzības, kas izriet no šo brīvību izmantošanas.

6. Turklāt Tiesai jau bija iespēja izteikt savu viedokli par šai lietai līdzīgiem gadījumiem, kādi tai bijuši iesniegti par to, kā tiek vērtēti Kopienų uzņēmumu ārvalstīs ciestie zaudējumi⁸, vai kad tai bija jāprecizē Kopienų uzņēmumu filiāļu atzariem citās dalībvalstīs nodokļu režīms⁹. Ir tiesa, ka šai lietai ir nenoliedzamas īpatnības. Tomēr tajā tāpat kā iepriekšējās lietās ir radušās fundamentālas grūtības ar to, ka viena otrai pretī tiek nostatītas dalībvalstīm atzītās pilnvaras iekasēt nodokļus no tās teritorijā gūtajiem ienākumiem un *brīvība* veikt uzņēmējdarbi-

7 — Skat. pēc analogijas par EKL 39. pantu, 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 11. punkts). Skat. arī 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 *Komisija/Francija* (*Recueil*, 273. lpp., 24. punkts) un 1981. gada 9. decembra spriedumu lietā 193/80 *Komisija/Itālija* (*Recueil*, 3019. lpp., 17. punkts).

8 — Skat. piemēram, 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp.); 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp.); 1999. gada 18. novembra spriedumu lietā C-200/98 *X* un *Y* (*Recueil*, I-8261. lpp.) un 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-141/99 *AMID* (*Recueil*, I-11619. lpp.).

9 — Skat. 1993. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-330/91 *Commerzbank* (*Recueil*, I-4017. lpp.); 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (*Recueil*, I-2651. lpp.); 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp.); 2001. gada 8. marta spriedumu lietās C-397/98 un C-410/98 *Metalgesellschaft* *Komisija* (*Recueil*, I-1727. lpp.) un iepriekš 3. zemsvētras piezīmē minēto spriedumu lietā *Bosal*.

bu Kopienā, kas dota Kopienas pilsoņiem. No tā izriet konflikts starp pretēja rakstura sistēmām un nepieciešamība noteikt līdzsvaru kompetenču sadalē starp dalībvalstīm un Kopienu.

I — Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

7. Pirms es izskatu šos grūtos tiesību jautājums, atgādināšu vienkāršus faktus.

8. Sabiedrība *Marks & Spencer plc* (turpmāk tekstā — "*M & S*") — rezidente Apvienotajā Karalistē, ir sabiedrību grupas galvenā sabiedrība, kas specializējusies apģērbu, pārtikas produktu, mājsaimniecības preču un finanšu pakalpojumu izplatīšanā. Tai tostarp ar kapitālsabiedrības starpniecību, kas atrodas Nīderlandē, pieder arī meitas sabiedrības Vācijā, Beļģijā un Francijā. Sākot no 90-to gadu vidus, nepārtraukti šīs meitas sabiedrības ir strādājušas ar zaudējumiem. 2001. gada 29. martā *M & S* paziņoja par darbības izbeigšanu Eiropas kontinentā. Šā paša gada 31. decembrī Francijas filiāle tika pārdota trešai personai, savukārt Vācijas un Beļģijas filiāles izbeidza visa veida komercdarbību.

9. 2000. un 2001. gadā *M & S* Hālsi [*Halsey*] kungam (*HM Inspector of Taxes*) [nodokļu inspektoram] iesniedza pieteikumu par grupas nodokļu atvieglojumiem attiecībā uz zaudējumiem, ko cietušas Vācijas, Beļģijas un Francijas meitas sabiedrības 1998., 1999., 2000. un 2001. noslēgtajā finanšu gadā. Apvienotās Karalistes tiesību akti nodokļu jomā atļauj sabiedrību grupas mātes sabiedrībai ar zināmiem nosacījumiem veikt tās meitas sabiedrību ciesto zaudējumu un peļņas kompensēšanu. Tomēr šie pieteikumi tika noraidīti ar 2001. gada 13. augusta un 2001. gada 2. novembra lēmumiem ar pamatojumu, ka grupu nodokļu atvieglojumu tiesiskais režīms nav piemērojams meitas sabiedrībām, kas neatrodas Apvienotajā Karalistē un tur neveic komercdarbību.

10. *M & S* šo atteikumu nekavējoties apstrīdēja *Special Commissioners of Income Tax* (pirmās instances nodokļu tiesa). Tādējādi prasītāja paredzēja, ka tiks konstatēta piemērojamo Apvienotās Karalistes nodokļu noteikumu nesaderība ar Kopienu tiesībām un tai skaitā ar EKL 43. un 48. pantu. Šī prasība tika noraidīta ar 2002. gada 17. decembra lēmumu. Šajā lēmumā *Special Commissioners of Income Tax* norādīja, ka, pirmkārt, principi, kas izriet no Tiesas judikatūras šajā jomā, ir skaidri un nav nepieciešams vērsties Tiesā ar prejudiciāliem jautājumiem, un, otrkārt, ka, tā kā Apvienotās Karalistes nodokļu režīms nav pretrunā Kopienu tiesībām, tad ir jāpiekrist nodokļu inspektora viedoklim.

11. Par šo lēmumu prasītāja iesniedza apēlāciju *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*. Tā uzskatīja par nepieciešamu apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

ka meitas sabiedrības zaudējumi tiek ņemti vērā, nosakot [šo sabiedrību] ar nodokli apliekamo peļņu;

“1) Vai gadījumā, ja:

— ar uzņēmumu nodokli netiek aplikta nesadalītā citās dalībvalstīs dibināto meitas sabiedrību peļņa;

— ar tādiem dalībvalsts tiesību aktiem kā Apvienotajā Karalistē, ko piemēro grupas atvieglojumam, mātes sabiedrībai ar fiskālo rezidenci šajā dalībvalstī aizliedz no turpat apliekamās peļņas atskaitīt to meitas sabiedrību, kurām fiskālā rezidence ir citās dalībvalstīs, ciestos zaudējumus, kurpretī šāds atskaitījums būtu iespējams, ja zaudējumus būtu ciestušas meitas sabiedrības, kas ir rezidentes mātes sabiedrības valstī;

— mātes sabiedrībai piemēro uzņēmumu nodokli par visu to peļņu, ko tai kā dividendes pārskaitījušas citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības, kurpretī tai šis nodoklis nav jāmaksā par tādu sadalīto peļņu, ko tai kā dividendes ir pārskaitījušas šajā pašā dalībvalstī dibinātās meitas sabiedrības;

— mātes sabiedrības dalībvalstī:

— tās teritorijā rezidējošai sabiedrībai tiek piemērots uzņēmumu nodoklis attiecībā uz tās kopējo peļņu, paredzot noteikumus, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokli citā dalībvalstī un to,

— mātes sabiedrībai tiek piešķirts nodokļu atvieglojums nodokļa atlaides veidā attiecībā uz ieturējumiem ienākumu gūšanas vietā par dividendēm un attiecībā uz ārvalstīs nomaksātiem nodokļiem par peļņu, par kuru citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības ir pārskaitījušas dividendes,

pastāv ierobežojums EKL 43. panta izpratnē, lasot to kopā ar EKL 48. pantu? Apstiprinošas atbildes gadījumā — vai tas ir attaisnojams ar Kopienu tiesībām?

no šī gadījuma apstākļiem neizriet, ka tās ir izmantotas šim nolūkam;

2) a) Vai, atbildot uz pirmo jautājumu, ir nozīme faktam, ka atkarībā no meitas sabiedrības dalībvalsts tiesību aktiem meitas sabiedrībai ir vai varētu būt iespējams, pastāvēt zināmiem nosacījumiem, pilnībā vai daļēji saņemt atvieglojumu attiecībā uz tās ciestajiem zaudējumiem, atskaitot tos no šajā pašā valstī apliekamās peļņas?

— noteikumi, atbilstoši kuriem mātes sabiedrības dalībvalsts ņem vērā Apvienotajā Karalistē dibināto sabiedrību zaudējumus, tiek piemēroti neatkarīgi no tā, ka šo zaudējumu dēļ citā dalībvalstī var gūt [nodokļa] atvieglojumus?

b) Apstiprinošas atbildes gadījumā — kāda nozīme ir šādiem faktiem:

c) Vai atbilde būtu tāda pati, ja tiktu iesniegts pierādījums, ka [nodokļa] atvieglojums zaudējumu dēļ ir ticis piešķirts meitas sabiedrības reģistrācijas dalībvalstī, un apstiprinošas atbildes gadījumā — vai ir nozīme faktam, ka vēlāk [nodokļa] atvieglojumu ir saņēmusi cita, ar to nesaistīta sabiedrību grupa, kurai šī meitas sabiedrība ir tikusi pārdota?"

— citā dalībvalstī dibināta meitas sabiedrība šobrīd ir pilnībā izbeigusi uzņēmējdarbību, un, lai gan šis valsts tiesību akti pie zināmiem nosacījumiem pieļauj atskaitīt zaudējumus, pierādījumi par to, ka šajos apstākļos šāds atvieglojums ir saņemts, nav iesniegti;

II — Par apstrīdētajām valsts tiesību normām

— citā dalībvalstī dibināta meitas sabiedrība ir pārdota trešai personai, un, lai gan šis valsts tiesību akti pie zināmiem nosacījumiem pieļauj trešām personām piešķirt pilnvaras atskaitīt zaudējumus,

12. Šajā jomā piemērojamās normas ir 1988. gada Likums par ienākuma un uzņēmumu nodokli (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, turpmāk tekstā — "ICTA"). Īsumā ir jāatgādina šā likuma noteikumi, kas ir nozīmīgi šīs lietas atrisināšanai.

13. Apvienotā Karaliste ir pieņēmusi kopēju režīmu sabiedrību visā pasaulē gūtās peļņas aplikšanai ar nodokli. Saskaņā ar *ICTA* 8. pantu ar uzņēmumu nodokli aplik sabiedrību rezidenšu Apvienotajā Karalistē visā pasaulē gūto peļņu. No tā izriet, ka to filiāļu un pastāvīgo uzņēmumu, kas atrodas ārvalstīs, gūtā peļņa tieši ietilpst šo uzņēmumu nodokļu aprēķinu apjomā. Lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokli, ir paredzēta nodokļu atlaides sistēma jau samaksāto nodokļu apmērā no ārvalstīs gūtās peļņas. Savukārt sabiedrības nerezidentes tiek apliktas ar nodokli Apvienotajā Karalistē tikai attiecībā uz tiem valstī gūtajiem ienākumiem, kas attiecināmi uz peļņu, ko guvuši Apvienotajā Karalistē esošie sabiedrības uzņēmumi.

14. Sabiedrību grupas nodokļi ir pakļauti īpašam režīmam. Sabiedrību grupā katras sabiedrības ienākumi tiek aplikti ar nodokli atsevišķi atbilstoši savai peļņai, pamatojoties uz nodokļu jomā piemērojamo juridiskās personības principu. Apvienotās Karalistes tiesības nodokļu jomā principā netiek piemērota rezultātu konsolidācija sabiedrību grupām.

15. Tomēr šādam principam ir divi aspekti¹⁰. Pirmkārt, ārvalstu meitas sabiedrībām ir atļauts pārskaitīt peļņu kā dividendes Apvienotajā Karalistē dibinātai mātes sabiedrībai.

Tādā gadījumā visa meitas sabiedrības pārskaitītā peļņa tiek uzskatīta par sabiedrības rezidentes Apvienotajā Karalistē gūto peļņu. No dubultas aplikšanas ar nodokli izvairās, piešķirot nodokļu atlaidi. Otrkārt, tika ieviests speciāls nodokļu režīms attiecībā uz sabiedrību grupu zaudējumiem. Šis režīms, saukts par "grupas nodokļa atvieglojumu" ("group relief"), atļaujot jebkurai grupas sabiedrībai ("sabiedrībai, kas nodod saistības") pārnest zaudējumus citai šīs pašas grupas sabiedrībai ("pārņēmējsabiedrībai") tā, lai šī pārņēmējsabiedrība var atskaitīt minētos zaudējumus no savas ar nodokli aplikamās peļņas. Tādējādi sabiedrība, kas nodod saistības, zaudē jebkādas tiesības gūt labumu no pārnestajiem zaudējumiem nodokļu mērķiem un tai skaitā tos atlikt uz citiem finanšu gadiem. Šis režīms tiek apstrīdēts šajā tiesvedībā.

16. Kāds ir šī grupas nodokļa atvieglojuma režīms? Tas ir ierobežot sabiedrību grupas izveides negatīvās sekas nodokļu jomā. Ir runa par to, lai izvairītos no nelabvēlīgāku nosacījumu piemērošanas uzņēmumiem, kas tā vietā, lai dibinātu filiāles, ir nolēmuši attīstīt savu darbību, izveidojot meitas sabiedrības. Zaudējumu novirzīšanas pasākumi paredz padarīt sabiedrību grupu ienākumu aplikšanu ar nodokli tik neitrālu, cik vien tas ir iespējams, dodot iespēju noteikta finanšu gada robežās novirzīt zaudējumus no vienas šīs grupas sabiedrības uz citu.

17. Ja šis režīms *neitralizē* dažas sekas, kas radušās no sabiedrību juridiskās sadalīšanas sabiedrību grupas ietvaros, tad ar to tomēr *nevienādo* nodokļu piemērošanas nosacījumus dažādām sabiedrību formām. Atšķirībā

¹⁰ — Ir jāatliek režīma "CFC" ("controlled foreign companies") gadījumi, kas dod iespēju izņēmuma kārtā un pie zināmiem nosacījumiem, ieskaitīt ārvalstu meitas sabiedrību peļņu mātes sabiedrības rezidentes Apvienotajā Karalistē peļņā, neskaitot dividendes sadalīšanu. Šo noteikumu piemērošana ir apstrīdēta Tiesā izskatāmajā lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*.

no režīma, kas piemērojams sabiedrībām, kurām ir pastāvīgi uzņēmumi, sabiedrību grupas režīms nedod tiesības uz nodokļu konsolidāciju. Nodokļu konsolidācijas režīms nozīmē to, ka visi sabiedrību grupas uzņēmējdarbības rezultāti, gan zaudējumi, gan peļņa, tiek uzrādīti mātes sabiedrības komercdarbības rezultātos, lai aprēķinātu nodokli. Tādējādi sabiedrību grupu var uzskatīt par vienotu vienību no finanšu viedokļa. Tas neattiecas uz grupas nodokļa atbrīvojuma režīmu. Tas paredz tikai meitas sabiedrības zaudējumu novirzīšanu uz mātes sabiedrību noteikta finanšu gada ietvaros. Šīm meitas sabiedrībām ir jāpiekrīt zaudējumu novirzīšanai un turklāt tām ir pienākums nenovirzīt pārnestos zaudējumus uz citiem finanšu gadiem. Tādējādi, lai gan var uzskatīt, ka nodokļa atvieglojuma režīms aplūko sabiedrību grupu kā uz reālu ekonomisku vienību, tas tomēr nerada vienību no finansiālā viedokļa. Šā režīma ietvaros meitas sabiedrības paliek autonomas ne vien juridiski, bet arī no nodokļu viedokļa.

18. Šā režīma piemērošanas noteikumi ir mainījušies. No *ICTA* izrietošajā sistēmā — grupas nodokļa atvieglojuma piemērošanas priekšnosacījums bija attiecīgās sabiedrības rezidence Apvienotajā Karalistē. Tomēr šis nosacījums tika apstrīdēts spriedumā lietā *ICI*, jo tas esot pretrunā EKL 43. pantam, kas garantē Kopienā dibinātajām sabiedrībām brīvību veikt uzņēmējdarbību¹¹. Šī sprieduma rezultātā Apvienotās Karalistes tiesību aktos tika ieviesti papildinājumi, lai šādu

atvieglojumu var piešķirt sabiedrībām nerezidentēm, kas veic komercdarbību Apvienotajā Karalistē ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību¹². Saskaņā ar jauno *ICTA* 402. pantu atvieglojumu var piešķirt tikai tad, ja sabiedrība, kas nodod saistībā, un pārņēmējsabiedrība apmierina prasību būt “[..]sabiedrība rezidente Apvienotajā Karalistē vai sabiedrība nerezidente, kas veic komercdarbību Apvienotajā Karalistē ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību”. Tātad sabiedrības nerezidentes, kas neveic uzņēmējdarbību Apvienotajā Karalistē, nevar atsaukties uz šo režīmu. Tas attiecas arī uz *M & S* meitas sabiedrībām.

III — Analīze

19. Šajā lietā iesniedzējtiesa pamatā uzdod Tiesai trīs jautājumus: vai fakts, ka, izslēdzot sabiedrību, kurai ir meitas sabiedrības citās dalībvalstīs, no piemērojamā nodokļu konsolidācijas režīma, kas piemērojams sabiedrībai, kurai ir filiāles citās dalībvalstīs, ir uzskatāms par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu? Vai fakts, ka, izslēdzot sabiedrību, kurai ir meitas sabiedrības citās dalībvalstīs, no grupas nodokļu atvieglojuma režīma, kas piemērojams sabiedrībai, kurai ir meitas sabiedrības, kas atrodas šajā pašā dalībvalstī, ir uzskatāms par brīvības veikt

12 — Sīkāk par reformu skat. Hickley, J. J. B. *Worldwide Groups and UK Taxation after the Finance Act 2000*. *European Taxation*, 2000. gads, 466. lpp.

11 — Spriedums lietā *JCI*, iepriekš minēts 8. zemsviras piezīmē.

uzņēmējdarbību ierobežojumu? Pieņemot, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti paredz Līgumā aizliegtus ierobežojumus: vai tos varētu pamatot ar Kopienu tiesībās atzītiem leģitīmiem iemesliem?

1995. gada 14. februāra spriedumā lietā *Schumacker*¹³.

20. Tiesai iesniegtie apsvērumi liecina par zināmām šaubām attiecībā uz pieeju, kādu vajadzētu piemērot šo jautājumu izskatīšanā. Tiesa ir pamazām attīstījusi savu viedokli šajā jomā. Tādējādi šķiet lietderīgi īsumā atgādināt principus, ko Tiesa ir izvirzījusi, lai interpretētu Līguma pamatnoteikumus nodokļu jomā. Ņemot vērā šo analīzi, trīs iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi tiks izskatīti secīgi.

A — Interpretācijas principi

1) Premisas

22. Ar šo definīciju Tiesa apstiprina to, ka dalībvalstij piešķirtā kompetence nav neierobežota kompetence. Šī kompetence ir jāisteno, ievērojot saistības, kuras dalībvalsts ir uzņēmusies, pievienojoties EK līgumam, un saskaņā ar kurām tostarp ir aizliegums ierobežot dalībvalstu pilsoņu brīvību veikt uzņēmējdarbību citas dalībvalsts teritorijā. Šo brīvību nosaka EKL 43. pants, kas saskaņā ar Tiesas viedokli ir "viens no Kopienu tiesību pamatnoteikumiem"¹⁴. Tā garantē Kopienas pilsoņiem tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz dalībvalsts tiesību akti, un saskaņā ar EKL 48. pantu tā garantē sabiedrībām, kas izveidotas saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Kopienā, tiesības izvērst darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību¹⁵.

21. "Ja šobrīd piemērojamo Kopienu tiesību ietvaros tiešie nodokļi nav Kopienu kompetencē, dalībvalstīm sava kompetence tomēr ir jāisteno, ievērojot Kopienu tiesības". Šāda ir par pastāvīgu kļuvusi Tiesas definīcija

13 — Lieta C-279/93 (*Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts). Kā pēdējo skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts)

14 — 2004. gada 11. marta spriedums lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant* (*Recueil*, I-2409. lpp., 40. punkts).

15 — Spriedums lietā *Saint-Gobain ZN*, iepriekš minēts 9. zemsvītras piezīmē, 35. punkts.

23. Ar šo pašu definīciju Tiesa turklāt precīzē šādā veidā dalībvalstīm noteiktos ierobežojumus. Pirmkārt, no tā izriet, ka no Kopienų tiesībām izrietošie ierobežojumi ir piemērojami tikai attiecībā uz dalībvalstu *īstenotajām* kompetencēm. Tātad dalībvalstis var brīvi noteikt savu nodokļu sistēmas organizāciju un koncepciju¹⁶, kā arī savstarpēji sadalīt nodokļu iekasēšanas pilnvaras¹⁷. Otrkārt, no tā izriet, ka, neesot saskaņotiem valstu tiesību aktiem šajā jomā, grūtības, kas uzņēmējiem rodas nodokļu režīmu dažādās dalībvalstīs atšķirību dēļ, neskar Līguma noteikumus¹⁸. Tai skaitā ir pierādīts, ka no atšķirībām dalībvalstu tiesību aktos izrietoša atšķirīga attieksme nav ar Līgumu aizliegtā diskriminācija¹⁹.

jos Tiesas uzdevums ir nodrošināt, lai "pār nacionālas situācijas", kas ir saistītas ar aprītes brīvības izmantošanu starp dalībvalstīm, netiek apgrūtinātas valsts likumdevēja pieņemto lēmumu dēļ²¹.

2) Tiesas judikatūras stāvoklis tiešo nodokļu jomā

24. Tātad nav šaubu, ka principā dalībvalstis saglabā plašas kompetences nodokļu jomā²⁰. Tomēr tās vairs nevar neņemt vērā pienākumus, kas attiecas uz to darbību. Tām ir jāpārbauda, vai lēmumos, ko tās ir pieņēmušas nodokļu jomā, precīzi ir ņemtas vērā sekas, kas no tiem var izrietēt attiecībā uz iekšējā tirgus pareizu darbību. Šādos apstāk-

25. Šajā jomā vēlme saglabāt līdzsvaru starp valsts kompetences ievērošanu un iekšējā tirgus prasībām vispirms noticea Tiesas izvēli piemērot pieeju, kas orientēta uz diskriminācijas aizlieguma principu pilsonības dēļ. Sekojot šim viedoklim, brīvība veikt uzņēmējdarbību galvenokārt aprobežojas ar noteikumu par vienādu tiesību piešķiršanu savas un citu dalībvalstu pilsoņiem, saskaņā ar kuru dalībvalstīm citu dalībvalstu pilsoņiem nodokļu kontekstā ir jānodrošina tāda paša attieksme kā savas valsts pilsoņiem²².

16 — Sprīdums lietā *Bachmann*, iepriekš minēts 7. zemsvītras piezīmē, 23. punkts.

17 — Sprīdums lietā *Saint-Gobain ZN*, iepriekš minēts 9. zemsvītras piezīmē, 57. punkts. Skat. arī 2002. gada 21. marta sprīdumu lietā *C-451/99 Cura Anlagen (Recueil, I-3193. lpp., 40. punkts)*.

18 — Skat. pēc analogijas par tehniskajiem noteikumiem 1994. gada 14. jūlija sprīdumu lietā *C-379/92 Peralta (Recueil, I-3453. lpp., 34. punkts)*. Nodokļu jomā skat. arī 1998. gada 12. maija sprīdumu lietā *C-336/96 Gilly (Recueil, I-2793. lpp., 47. punkts)*.

19 — Šajā sakarā skat. 1978. gada 28. jūnija sprīdumu lietā *1/78 Kenny (Recueil, 1489. lpp. 18. punkts)*. Jaunā Eiropas pilsonības kontekstā, šajā pašā sakarā skat. 2004. gada 15. jūlija sprīdumu lietā *C-365/02 Lindfors* (Krājums, I-7183. lpp., 34. punkts).

20 — Vispārīgos vilcienos 1985. gada 27. februāra sprīdums lietā 55/83 *Itālija/Komisija (Recueil, 683. lpp., 11. punkts)*.

21 — Jēdzienam par starpvalstu lietām šeit salīdzināmā ar jēdzienu par pārrobežu lietām vai darījumiem šajos pašos secinājumos lietā *Carbonati Apunni* sniegto iemeslu dēļ (2003. gada 9. septembra sprīdums lietā *C-72/03, Krājums, I-8027. lpp.*).

22 — Saskaņā ar Tiesas viedokli EKL 43. pants "galvenokārt paredz attiecības uz pašnodarbinātām personām ieviest vienlīdzīgas attieksmes principu, kas minēts [EKL 12. pantā]" (sprīdums lietā *Royal Bank of Scotland*, iepriekš minēts 9. zemsvītras piezīmē, 21. punkts).

26. Ilgstoši šāda pieeja atbilda Tiesas pieņemtajai vispārējai pieejai brīvības veikt uzņēmējdarbību jomā²³. Šīs pieejas rezultātā bija jāaizliedz jebkāda diskriminācija, kas būtu tieši vai netieši saistīta ar pilsonību²⁴. Tomēr Tiesa šo pieeju mainīja 1993. gadā. Savā 1993. gada 31. marta spriedumā lietā *Kraus* tā pārtrauca interpretēt EKL 43. pantu kā tādu, kas uzliek tikai vienu pienākumu — nepieļaut dalībvalstu pilsoņu diskrimināciju. Tā uzskata, ka "EKL 48. un 52. pants aizliedz jebkādas valsts pasākumus [...], kuri, pat ja tie būtu piemērojami bez diskriminācijas pilsonības dēļ, var traucēt Kopienas pilsoņiem, tai skaitā dalībvalsts, kura ir pasākuma autore, pilsoņiem, īstenot Līgumā garantēto uzņēmējdarbības brīvību vai arī padara to mazāk pievilcīgu"²⁵. Ir novērojams, ka Tiesa kavējās attiecinār šo judikatūru uz tiešo nodokļu jomu²⁶.

27. Šobrīd Tiesa uzskata, ka brīvībai veikt uzņēmējdarbību var būt nodokļu ierobežojumi, neatkarīgi no jebkādas diskriminācijas pilsonības dēļ. Tādējādi Tiesa spriedumā lietā *ICI* nosprieda, ka, "pat ja atbilstoši to redakcijai noteikumu par brīvību veikt uz-

ņēmējdarbību mērķis būtu uzņēmējdalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā savā valstī, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes valsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesību aktiem, citā dalībvalstī rada šķēršļus"²⁷.

28. Visos turpmākajos spriedumos, kuros Tiesa uzskatīja par nepieciešamu skatīt noteikumu par vienādu tiesību piešķiršanu savas un citu dalībvalstu pilsoņiem, tiek minēts arī noteikums par diskriminācijas aizliegumu²⁸. Bet šis noteikums vairs nav saistīts ar pilsonību. Tas drīzāk atsaucas uz pārvietošanās brīvības izmantošanu²⁹. Attiecīgajā valsts pasākumā tiek apstrīdēts tas, ka nelabvēlīgā situācija tiek radīta īpaši tiem uzņēmējiem, kas vēlas pārvietoties vai veikt uzņēmējdarbību Kopienas teritorijā. Ir runa par to, ka turpinās *diskriminācija pret Kopienas pilsoņiem, kas vēlas izmantot savas no pārvietošanās brīvības izrietošās tiesības*.

29. Kaut gan ir pamats saprast, ka uz diskriminācijas aizliegumu pilsonības dēļ šajā jomā balstītais risinājums ir dominējošais, to

23 — Skat. piemēram, 1974. gada 21. jūnija spriedumu lietā *2/74 Reyners* (*Recueil*, 631. lpp., 16. punkts), 1985. gada 18. jūnija spriedumu lietā *197/84 Steinhauser* (*Recueil*, 1819. lpp., 14. punkts). Savos secinājumos, kas sniegti lietā *Collectieve Antennevoorziening Gouda* (1991. gada 25. jūlija spriedums lietā *C-288/89, Recueil*, I-4007. lpp.), ģenerāldokvāts Tezaurus [Tezauro] no Tiesas judikatūras vēl secina, ka diskriminācijas pilsonības dēļ aizliegumam ir "absolūta un noteicoša loma" tiesību veikt uzņēmējdarbību jomā (13. punkts).

24 — Šajā sakarā skat. it īpaši spriedumu lietā *Schumacker*, iepriekš minēts 13. zemsvītras piezīmē, 26. punkts.

25 — Lieta C-19/92 (*Recueil*, I-1663. lpp., 32. punkts).

26 — Šajā sakarā skat. ģenerāldokvāta Ležē [Léger] secinājumus lietā *Wielocke*, 17. punkts (1995. gada 11. augusta spriedums lietā *C-80/94* (*Recueil*, I-2493. lpp.)).

27 — Spriedums lietā *ICI*, iepriekš minēts 8. zemsvītras piezīmē, 21. punkts. Skat. 1988. gada 27. septembra spriedumu lietā *81/87 Daily Mail and General Trust* (*Recueil*, 5483. lpp., 16. punkts).

28 — Cita starpā skat. spriedumus lietā *X un Y*, iepriekš minēts 8. zemsvītras piezīmē, 27. punkts; spriedumu lietā *Bosal*, iepriekš minēts 3. zemsvītras piezīmē, 27. punkts; spriedumu lietā *AMID*, iepriekš minēts 8. zemsvītras piezīmē, 23. punkts; spriedumu lietā *De Lasteyrie du Saillant*, iepriekš minēts 14. zemsvītras piezīmē, 45. punkts; un kapitāla brīvas aprites jomā — 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā *C-35/98 Verkooyen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 34. punkts); spriedumu lietā *Manninen*, iepriekš minēts 13. zemsvītras piezīmē, 22. punkts, un 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā *C-315/02 Lenz* (Krājums, I-7063. lpp., 20. punkts).

29 — Šajā sakarā skat. ģenerāldokvāta Fenelija [Femelly] secinājumus lietā *Graf*, 21. punkts (2000. gada 27. janvāra spriedums lietā *C-190/98* (*Recueil*, I-493. lpp.)).

nevar uzskatīt par vienīgo. Protams, var šķist, ka ar šādu risinājumu labāk tiek ņemta vērā valsts nodokļu sistēmas nedalāmība. Tas šīm sistēmām neuzlika vairāk ierobežojumu, nekā tie, kas jau izriet no pienākumiem, kādus uzliek starptautiskās nodokļu tiesības³⁰. Ārēji tas tuvinās diskriminācijas aizlieguma klauzulai, kādu ietver visas starptautiskās nodokļu konvencijas³¹. Jebkurā gadījumā tās nav tik striktas kā brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma jēdziens.

lai dalībvalstis ņem vērā katras attiecīgās personas reālo situāciju. Tādējādi Kopienas princips par diskriminācijas aizliegumu šķiet daudz saistošāks nekā tas, ko vispārēji uzliek nodokļu konvencijas³³.

30. Tomēr šāda analīze ir kļūdaina. Šāda pieeja ir drīzāk formāla nekā reāla. Ir liela starpība starp ierobežojošās diskriminācijas aizlieguma risinājumu, kāds minēts starptautiskajās nodokļu konvencijās, un tā paplašināto piemērošanu, ko noteica Tiesa savā judikatūrā par nodokļiem. Par to liecina tostarp lietas *Schumacker* judikatūra, saskaņā ar kuru ir jāpievērš uzmanība katras noteiktās situācijas "objektīvām atšķirībām"³². Neapmierinoties ar formālu atšķirību starp rezidentiem un nerezidentiem, Tiesa prasa,

31. Piebildīšu, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežošanai — vienīgi noteikuma par diskriminācijas aizliegumu pilsonības dēļ — praksē ir divas nopietnas nepilnības.

32. Pirmkārt, šā noteikuma piemērošanas kontrole nav vienkārši tehniski veicama. Tās priekšnosacījums ir veikt apstrīdēto situāciju salīdzinājumu. Tomēr paliek spēkā princips, ka "tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācija kādā valstī principā nav salīdzināmas"³⁴. Pieņemot, ka salīdzinājums ir pamatots, ir jāpārbauda apstrīdētā pasākuma mērķis pirms tiek pārbaudīts, vai atšķirība, kādu ievieš minētais pasākums, ir nepieciešama tai uzliktā mērķa īstenošanai un ka tā tikusi samērīgi piemērota attiecībā uz konstatēto atšķirību starp attiecīgajām situācijām. Šāda darbība uzdod veikt delikātu vērtējumu un ņemt vērā minētā pasākuma pamatojuma iemeslus jau diskriminācijas identificēšanas brīdī. Turklāt tā ir īpaši grūti izpildāma gadījumā, ja dalībvalsts ierobežojumus piemēro savam pilsonim, kurš ir izmantojis vai vēlas izmatot savas no pamatbrīvībām izrietošās tiesības. Šādā gadījumā

30 — Šajā jautājumā skat. kritisko analīzi Wattel, P. J. 'The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law. *Common Market Law Review*, 1996. gads, 223. lpp.

31 — Arī *OECD* [Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas] konvencijas nodokļu jomā modelis par ienākumiem un bagātību saskaņā ar tā 2000. gada 29. aprīlī publicēto versiju 24. panta 1. punktā nosaka, ka "līgumslēdzēja valsts pilsoņiem citā līgumslēdzējā valstī nav jāmaksā nodokļi vai jāveic ar to saistītie pienākumi, kas ir citādi vai lielāki nekā tie, kādi ir jāmaksā vai būtu jāmaksā šīs valsts pilsoņiem, kas atrodas tādā pašā situācijā, tostarp, kas attiecas uz viņu rezidenci".

32 — Spriedums lietā *Schumacker*, iepriekš minēts 13. zemsvītras piezīmē, 37. punkts. Šajā pašā sakarā skat. spriedumu lietā *Wielockx*, iepriekš minēts 26. zemsvītras piezīmē; 1996. gada 27. jūnija spriedums lietā *C-107/94 Asscher (Recueil, I-3089. lpp.)*.

33 — Šajā sakarā skat. Terra, B. J. M., Wattel, P. J. *European Tax Law*. Deventer, 3. izdevums, 2001. gads, 46. lpp.

34 — Kā pēdējo skat. 2004. gada 1. jūlija spriedumu lietā *C-169/03 Wallentin* (Krājums, I-6443. lpp., 15. punkts).

salīdzinājums ir jāveic starp šīs pašas dalībvalsts dažādiem pilsoņiem, atkarībā no tā, vai tie uzturas šajā valstī, vai arī pārvietojas Kopienā. Šāds gadījums ir vērojams šajā lietā, kur minētā diskriminācija attiecas uz divu mātes sabiedrību situāciju, kas ir rezidentes Apvienotajā Karalistē, kuru situācija ir atšķirīga tikai to meitas sabiedrības atrašanās vietas dēļ.

skaidri paredzēti Līgumā³⁷. Būtu lietderīgi, ja Tiesa novērstu šādas neskaidrības³⁸.

33. Otrkārt, šāda risinājuma rezultātā rodas zināmas neskaidrības teorijā par iemesliem, kas pamato noteikumus, kas varētu ierobežot pārvietošanās brīvību. Ģenerāladvokāts Ležē [Léger] jau atgādināja, ka nodokļu jomā Tiesa atzīst, ka "diskriminējošos valsts tiesību aktus var pamatot citi primāri iemesli nevis tie, kas minēti Līgumā, tostarp atsaucoties uz nodokļu [aplūkšanas] kohēziju"³⁵. Šie spriedumi ir pretrunā vispārējām judikatūras vadlīnijām, kas arī tiek piemērotas nodokļu jomā³⁶, kurās apgalvots, ka diskriminējošu pasākumu var pamatot tikai atkāpes noteikumi, kas ir

34. Neatkarīgi no praktiskajiem apsvērumiem, es uzskatu, ka diskriminācijas aizlieguma princips pilsonības dēļ ir nepietiekams, lai aizsargātu visus mērķus, ko ietver iekšējā tirgus izveide. Tā mērķis ir garantēt Savienības pilsoņiem visas priekšrocības, kas ir neatņemama pārvietošanās brīvības efektīvas izpildes sastāvdaļa. Tādējādi šis princips ir viena no Eiropas pilsonības dimensijām — starpvalstu dimensija.

35. Visi šie iemesli izskaidro nepieciešamību nodokļu jomā atsaukties uz to pašu jēdzienu par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas ir piemērojams citās jomās. Tādējādi par ierobežojumiem ir jāuzskata "visi pasākumi, kas aizliedz, aptur vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu"³⁹. Tomēr vēl ir nepieciešams šo jēdzienu

35 — Lietā *Wielockx* sniegtie secinājumi, iepriekš minēti 26. zemsvītras piezīmē, 31. punkts, (skat. minēto judikatūru). Šajā pašā sakarā skat. ģenerālvokāta Tezauro secinājumus lietā *Decker*, 49. punkts (1998. gada 28. aprīļa spriedums lietā C-120/95 (*Recueil*, I-1831. lpp.)).

36 — Skat., piemēram, spriedumu lietā *Royal Bank of Scotland*, iepriekš minēts 9. zemsvītras piezīmē, 32. punkts. Savos secinājumos, kas sniegti šajā lietā, ģenerālvokāts Albērs [Alber] skaidro judikatūru, uz kuru ir atsauce iepriekšējā zemsvītras piezīmē, ar faktu, ka apstrīdētie pasākumi bija netieša diskriminācija. Principā tiešo diskrimināciju nevarētu pamatot ar vispārējo interešu nepārvaramiem iemesliem (39. punkts).

37 — Vispirms preču brīvas aprites jomā skat. 1981. gada 17. jūnija spriedumu lietā 113/80 *Komisijsa/Irija* (*Recueil*, 1625. lpp., 11. punkts). Tajā pašā laikā ir taisnība, ka šajā jomā Tiesas judikatūra sniedz viedokļa piemērus, kas atkāpjas no šā principa: atkritumu jomā skat. 1992. gada 9. jūlija spriedumu lietā C-2/90 *Komisijsa/Belģija* (*Recueil*, I-4431. lpp.).

38 — Šajā sakarā skat. ģenerālvokāta Džeikobsa [Jacobs] priekšlikumu secinājumos lietā *Dammer* (2002. gada 3. oktobra spriedums lietā C-136/00 (*Recueil*, I-8147. lpp.)).

39 — Kā pēdējo skat. 2004. gada 5. oktobra spriedumu lietā C-442/02 *CaixaBank France* (Krājums, I-8961. lpp. 11. punkts) un 2005. gada 17. februāra rīkojumu lietā C-250/03 *Mauri* (Krājums, I-1267. lpp., 40. punkts).

konkretizēt dažādo pārvietošanās brīvību ietvaros⁴⁰, tajā pašā laikā ņemot vērā jomas īpašo raksturu, uz kuru šo brīvību paredzēts piemērot.

36. Šajā gadījumā ir jāņem vērā īpašais respekts, kāds attiecināms uz dalībvalstu kompetencēm nodokļu kontekstā. Man šķiet, ka Tiesas judikatūra šajā sakarā jau sniedz vērtēšanai piemērotus instrumentus: no vienas puses, skaidri orientētus ierobežojumu kritērijus, un, no otras puses, pamatojuma jēdzienu, kas balstīts uz dalībvalstu nodokļu režīmu kohēziju⁴¹.

3. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu kritēriji

37. Iekšējā tirgū, kurā “visas dalībvalstis atceļ šķēršļus brīvai preču, personu, pakalpojumu un kapitāla aprītei”⁴², dalībvalstis vairs nevar neievērot no tās izrietošos pienākumus attiecībā uz valsts politiku definīciju un piemērošanu. Šādā gadījumā Tiesas uzdevums nav uzsākt apstrīdēt visus valstu tiesību

aktus, kuri netieši vai tīri nejauši ietekmē brīvu aprīti⁴³. Tai nav pienākums kontrolēt dalībvalstu politisko izvēli. Pasākumu, kas varētu aizliegt, traucēt vai padarīt mazāk pievilcīgu aprītes brīvības izmantošanu, tiesiskās kontroles mērķis drīzāk ir garantēt, ka ar šiem lēmumiem tiek ņemtas vērā sekas, kādas tie var izraisīt attiecībā uz pārnacionālām lietām. Nedrīkst pieļaut, ka pieņemto pasākumu rezultātā pret pārnacionālām lietām attieksme ir nelabvēlīgāka nekā pret tīri valstiskām lietām. Šādiem, manuprāt, ir jābūt kontroles mērķiem un ietvariem. Tikai šāda interpretācija var savstarpēji savienot valstu kompetenču principa ievērošanu un mērķi par iekšējā tirgus izveidi, ar kuru tiek aizsargāta Eiropas pilsoņu tiesību ievērošana.

38. Šāda interpretācija pati par sevi nerada konkrētu kritēriju, kas ir piemērojams aprītes brīvības ierobežojumu analīzei. Tomēr tam ir jāsniedz norādes Tiesas pieņemto kritēriju noteikšanā un interpretācijā.

39. Turklāt, šķiet, ka Tiesas judikatūrā noteiktie dažādie kritēriji varētu tikt ietverti šajā interpretācijā. Tāds, piemēram, ir kritē-

40 — Par labu īpašai pieejai brīvības veikt uzņēmējdarbību jomā skat. Mischo, J. Les restrictions à la liberté d'établissement: la nécessité d'une clarification. *Mélanges en hommage à F. Schockweiler*, Nomos, Baden-Baden, 1999. gads, 445. lpp.

41 — Skat. šo secinājumu 65. un turpmākos punktus.

42 — EKL 3. panta 1. punkta c) apakšpunkts.

43 — Šajā pašā sakarā skat. ģenerālvokāta Ticano *{Tizzano}* secinājumus lietā *CassaBank France*, iepriekš minēts 39. zemsvītras piezīmē.

rijs par diskriminācijas aizliegumu pilsonības dēļ⁴⁴, kritērijs par papildu izmaksām, kas ir uzliktas Kopienas pilsoņiem⁴⁵, vai arī kritērijs par piekļuvi tirgum⁴⁶. Šie dažādie kritēriji ir piemērojami dažādos apstākļos. Bet tie visi izriet no vienas un tās pašas vēlmes, kas, manuprāt, ir šāda: nepieļaut to, ka dalībvalstis rada vai uztur spēkā pasākumus, kas veicina valsts iekšējo tirdzniecību, kaitējot Kopienas iekšējai tirdzniecībai. Šādi ierobežojumi var izpausties dažādi. Tās var būt diskriminācijas sekas, kad valsts pilsoņiem tiek radīti labvēlīgāki apstākļi. Tās var būt pasākuma sekas, kas aizsargā uzņēmēju pozīcijas, kas jau darbojas valsts tirgū, ierobežojot jaunu uzņēmēju ienākšanu [tirgū]. Šāds ierobežojums vēl izrietētu no tiesību aktiem, kas vairāk apgrūtina tirdzniecību starp dalībvalstīm nekā vienas dalībvalsts iekšējo tirdzniecību⁴⁷.

40. Man šķiet, ka Tiesa atsaucas uz šādu Kopienas iekšējās tirdzniecības ierobežojumu, tiklīdz tā vēlas pieņemt "visus pasākumus, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu *aprītes brīvības izmantošanu*". Šajā

sakarā atgādināšu, ka ne visi ekonomiskās vai komerciāla rakstura brīvības ierobežojumi ir aprītes brīvas izmantošanas ierobežojumi⁴⁸. Tie vienmēr ietver zināmu "diskrimināciju", kas izriet no fakta, ka dalībvalstis pieņem pasākumus, neņemot vērā no tiem izrietošās sekas attiecībā uz pārnacionālām lietām. Līgums aizliedz tikai šos pēdējos ierobežojumus.

B — *Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu kritēriju piemērošana*

41. Šajā gadījumā Apvienotās Karalistes tiesību akti nodokļu jomā tiek apstrīdēti divējādi: pirmkārt, — tāpēc, ka tie neparedz vienādas iespējas mātes sabiedrībām atkarībā no tā, vai tām ir ārvalstu meitas sabiedrības vai filiāles un, — otrkārt, — tāpēc, ka tie salīdzinājumā ar sabiedrību grupām, kuru rezidence ir Apvienotā Karaliste, nelabvēlīgāk attiecas pret sabiedrību grupām, kas vēlas veikt darbību ārvalstīs. Ja ir vēlme pareizi piemērot Tiesas izvirzītos kritērijus, tad šie abi jautājumi ir jānodala.

44 — Skat., piemēram, spriedumu lietā Komisija/Frāncija, iepriekš minēts 7. zemsvītras piezīmē.

45 — Skat., piemēram, 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-470/93 *Mars* (*Recueil*, I-1923. lpp.).

46 — Skat., piemēram, spriedumu lietā *CaixaBank France*, iepriekš minēts 39. zemsvītras piezīmē.

47 — Skat., piemēram, brīvas pakalpojumu sniegšanas jomā 2001. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-70/99 Komisija/Portugāle (*Recueil*, I-4845. lpp., 25.–27. punkts).

48 — Šajā sakarā skat. 1993. gada 24. novembra spriedumus apvienotajās lietās C-267/91 un C-268/91 *Keck un Mithouard* (*Recueil*, I-6097. lpp.); ģenerālvokāta Tezauro secinājumus lietā *Hünernmund* Komisija (1993. gada 15. decembra spriedums lietā C-292/92 (*Recueil*, I-6787. lpp.)), kā arī ģenerālvokāta Ticano secinājumus lietā *CaixaBank France*, iepriekš minēts 39. zemsvītras piezīmē, 62. un 63. punkts.

1) Par apgrūtinājumiem, kas saistīti ar ārvalstu uzņēmuma juridiskās formas izvēli

42. Daļa no pirmā *High Court of Justice* šajā lietā uzdotā jautājuma attiecas uz apgrūtinājumiem, kas izriet no fakta, ka *M & S* izvēlējās citās dalībvalstīs atvērt meitas sabiedrības nevis filiāles.

43. Atgādinašu, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību var ietvert pienākumu nediskriminēt dažādas uzņēmuma formas, kādas var izvēlēties uzņēmēji. Tas, šķiet, izriet tai skaitā no spriedumiem lietās *Komisija/Francija*⁴⁹, *Royal Bank of Scotland*⁵⁰ un *Saint-Gobain ZN*⁵¹. Taču ir jāpiebilst, ka šajās lietās saskaņā ar apstrīdētajiem valsts tiesību aktiem minētās dažādās uzņēmumu formas ir salīdzināmas nodokļu kontekstā.

44. Pirmajā lietā apstrīdētie Francijas tiesību akti attiecās uz nodokļa atviegrojuma, saukta par "nodokļu kredītu", piešķiršanas noteikumiem dividenžu saņēmējiem, kuras izmaksāja Francijas sabiedrības. Tomēr ir skaidrs, ka Francijas sistēma attiecībā uz peļņas aplikšanas ar nodokli nosacījumiem un noteikumiem nenošķir Francijas sabiedrības no

ārvalstu sabiedrību Francijā esošajām meitas sabiedrībām un pārstāvniecībām. Ar šādiem nosacījumiem, kas tiek izvirzīti saskaņā ar nodokļa teritorialitātes principu, attiecībā uz nodokļa atlaidi, arī ir vienādi jāattiecas uz abu veidu uzņēmumiem. Šajā kontekstā Tiesa apgalvo, ka "[uzņēmuma atbilstošās juridiskās formas] brīva izvēle, [lai veiktu ekonomisko darbību citās dalībvalstīs], nav jāierobežo ar diskriminējošām nodokļu tiesību normām"⁵².

45. Lietā *Royal Bank of Scotland*, kurā tika apstrīdēti Grieķijas tiesību akti par uzņēmumu peļņas nodokli, Tiesa vispirms atgādina, ka "attiecībā uz to, kā nosaka ar nodokli aplikamo pamatsummu, Grieķijas tiesību akti nodokļu tiesību jomā neparedz nošķirt sabiedrības ar reģistrācijas vietu Grieķijā, no sabiedrībām ar reģistrācijas vietu citā dalībvalstī, kurām ir pastāvīgi uzņēmumi Grieķijā, kas varētu būt par pamatu dažādi attieksmei starp šo abu kategoriju sabiedrībām". Pat, ja tām Grieķijā ir citi pienākumi nodokļu jomā, ir pierādīts, ka ar nodokli aplikamās pamatsummas aprēķina veids ir identisks. Tādējādi visas atšķirības ar nodokli aplikamajā summā tiek izskaustas un argumenti, kas izriet no juridisko formu dažādības, ir jānoraida⁵³.

49 — Iepriekš minēts 7. zemsvirtras piezīmē.

50 — Iepriekš minēts 9. zemsvirtras piezīmē.

51 — Iepriekš minēts 9. zemsvirtras piezīmē.

52 — Spriedums lietā *Komisija/Francija*, iepriekš minēts 7. zemsvirtras piezīmē.

53 — Spriedums lietā *Royal Bank of Scotland*, iepriekš minēts 9. zemsvirtras piezīmē, 29. un 30. punkts.

46. Trešajā lietā — *Saint-Gobain ZN* — Tiesa arī šajā sakarā nolēma, ka “atšķirīga attieksme pret sabiedrības nerezidentes filiālēm, salīdzinot ar attieksmi pret sabiedrības rezidentes filiālēm, kā arī ierobežojumi padotā uzņēmuma formas brīvai izvēlei ir jāanalizē kā viens un tas pats Līguma 52. un 58. panta pārkāpums”⁵⁴. Vācijas tiesību akti paredzēja tikai Vācijā rezidējošām sabiedrībām atsevišķas nodokļu priekšrocības attiecībā uz dalību un dividendžu aplikšanu ar nodokli; izslēdzot no šīm priekšrocībām sabiedrības nerezidentes, kurām ir filiāles Vācijā. Šāda atšķirīga attieksme ir diskriminējoša attiecībā uz Vācijā saņemto dividendžu aplikšanu ar nodokli, jo sabiedrības rezidentes un sabiedrības nerezidentes atrodas objektīvi līdzvērtīgā situācijā⁵⁵.

47. No tā skaidri izriet, ka visos šajos gadījumos diskriminācija attiecībā uz uzņēmuma formas izvēli nav nodalāma no diskriminācijas attiecībā uz rezidences valsts izvēli. Tas izriet no tā, ka attiecīgā valsts ar mērķi iekasēt nodokli savā teritorijā izvēlējās vienādi attiekties pret dažādām uzņēmumu formām. Ja šajā gadījumā tiek konstatēta atšķirība attieksmē, tad tieši šī atšķirība faktiski slēpj diskrimināciju sabiedrību, kurām ir šie uzņēmumi, valstiskās piederības dēļ.

⁵⁴ — Spriedums lietā *Saint-Gobain*, iepriekš minēts 9. zemsvirzra piezīmē, 44. punkts.

⁵⁵ — 48. punkts.

48. Šajā lietā ārvalstu meitas sabiedrībām un filiālēm tiek piemēroti dažādi nodokļu režīmi. Tomēr šī atšķirība attieksmē nav tikai fakts, ka šie uzņēmumi ir pakļauti dažādiem pienākumiem nodokļu jomā. Šī atšķirība izriet no sabiedrību ienākumu aplikšanas ar nodokļiem organizēšanas Apvienotajā Karalistē. Šajā sistēmā atšķirības attieksmē pret nodokļiem ir tieši saistītas ar pakārtotā uzņēmuma juridiskās formas izvēli. Sabiedrību grupām nav tiesības uz nodokļu konsolidācijas režīmu, kāds piemērojams pastāvīgo uzņēmumu peļņai. Šajā sakarā grupas nodokļa atvieglojuma [piešķiršana], pat tad, ja tā ir atkāpe no principa par grupas sabiedrību peļņu atsevišķu aplikšanu ar nodokli, nenozīmē, ka attieksme pret filiālēm un meitas sabiedrībām ir līdzīga. Saskaņā ar šo regulējumu īpaši tiek vērtēta zaudējumu novirzīšana — nav spēkā kopēja konsolidēta aplikšana ar nodokli. Tas izriet no fakta, ka meitas sabiedrības juridiski un nodokļu kontekstā vienmēr tiek uzskatītas par neatkarīgām vienībām. Tā rezultātā atšķirība attieksmē pret šo abu kategoriju uzņēmumiem ir ne tikai īpašas priekšrocības atņemšana, kas izriet no izveles veikt uzņēmējdarbību ar ārvalstu meitas sabiedrību palīdzību. Tā ir arī atšķirība nodokļu sistēmās, kas piemērojamas dažādām uzņēmumu formām.

49. Noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību neaizliedz to, ka nodokļu kontekstā atšķirīgi tiek vērtētas fiziskas vai juridiskas personas, kas atrodas atšķirīgās juridiskās situācijās. Šo noteikumu mērķis nav uzlikt par pienākumu vienvērtīgu režīmu piemērošanu dažādām uzņēmumu formām. Šādā kontekstā šie noteikumi tikai paredz nodro-

šināt nodokļu neitralitāti brīvības veikt uzņēmējdarbību Kopienā izmantošanai. Visu citu risinājumu rezultātā tiktu apšaubīts visstingrākais nodokļu regulējums dalībvalstīs, pat ja tas īpaši neattiektos uz starpvalstu lietām. Šāds nevar būt Līguma noteikumu mērķis attiecībā uz brīvu apriti.

50. Turklāt, man šķiet, ka ir pierādīts, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti nodokļu jomā neliedz Apvienotās Karalistes sabiedrībām uzsākt darbību citās dalībvalstīs ar meitas sabiedrību līdzdalību. Tādējādi šajā lietā vienīgais nozīmīgais jautājums ir noskaidrot, vai fakta, ka citā dalībvalstī tiek uzsākta darbība ar meitas sabiedrības palīdzību, rezultātā uzņēmumu grupai un Apvienotajā Karalistē rezidējošai mātes sabiedrībai tiek radīti īpaši apgrūtinājumi, kādi tām nebūtu radīti, ja tās izvēlētos nodibināt meitas sabiedrības savā rezidences valstī.

2) Par apgrūtinājumiem, kas saistīti ar meitas sabiedrības dibināšanas vietu

51. Tiesas judikatūrā ir norādīts, ka nodokļu priekšrocību nepiešķiršanu var uzskatīt par ierobežojumu, kas ir pretrunā Līgumam, ja izrādās, ka tas galvenokārt ir saistīts ar brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu⁵⁶.

56 — Skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 30. un 31. punkts) un spriedumu lietā *Asscher*, iepriekš minēts 32. zemsvītras piezīmē, 42. punkts.

52. Kaut gan iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi atsaucas tikai uz mātes sabiedrības — prasītājas pamata prāvā — situāciju ir jāņem vērā arī sabiedrību grupas situācija, lai lemtu par tādu tiesību aktu, kā šajā lietā apstrīdēto tiesību aktu, atbilstību brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Šajā sakarā nav šaubu, ka grupu nodokļu atvieglojuma režīma Apvienotajā Karalistē piemērošana ir nodokļu priekšrocība sabiedrību grupām, kas to var izmantot. Priekšrocība, kas no tā izriet sabiedrībai-prasītājai, uz kuru tiek novirzīti zaudējumi, ir tikai sabiedrību grupai piešķirto priekšrocību sekas. Noteikta finanšu gada ietvaros tai tiek samazināta tās ar nodokli apliekamā peļņa. Saskaņā ar apstrīdētajiem valsts tiesību aktiem sabiedrību grupa, kuras galvenais uzņēmums atrodas Apvienotajā Karalistē, kas vēlas atvērt meitas sabiedrības citā dalībvalstī, nevar izmantot šo priekšrocību. Šā gadījuma apstākļos šāds atteikums izriet tikai no fakta, ka *M & S* izmantoja tiesības brīvi veikt uzņēmējdarbību.

53. Šajā gadījumā ierobežojumus var viegli kvalificēt. Šāda veida ierobežojumi ir pazīstami Tiesas judikatūrā. Tie ir ietverti vairumā spriedumu, kuros netiek pieļauti dalībvalsts pasākumi, ar kuriem šīs valsts pilsoņiem ierobežo atvieglojumu izmantošanu, lai brīvi pārvietotos Kopienā⁵⁷. Minētais atteikums šajā gadījumā ir “pamešanas ierobežojums”,

57 — Šajā sakarā skat. 1984. gada 31. janvāra spriedumus apvienotajās lietās 286/82 un 26/83 *Luisi* un *Carbone* (*Recueil*, 377. lpp.); 1988. gada 7. jūlija spriedumu lietā 143/87 *Stanton* (*Recueil*, 3877. lpp.); spriedumu lietā *Daily Mail and General Trust*, iepriekš minēts 27. zemsvītras piezīmē; 1992. gada 7. jūlija spriedumu lietā C-370/90 *Singh* (*Recueil*, I-4265. lpp.); 1999. gada 26. janvāra spriedumu lietā C-18/95 *Terhoeve* (*Recueil*, I-345. lpp.), 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-224/98 *D'Hoop* (*Recueil*, I-6191. lpp.).

kas izpaužas kā nelabvēlīga attieksme pret sabiedrību, kas vēlas atvērt meitas sabiedrības citās dalībvalstīs⁵⁸. Šajā posmā nav svarīgi zināt, vai *M & S* meitas sabiedrībām izriet citas priekšrocības no to darbības attiecīgajās uzņemošajās valstīs. Ir tikai jākonstatē, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti paši par sevi rada šķēršļus, kas attur Apvienotajā Karalistē dibinātās sabiedrības atvērt meitas sabiedrības citās dalībvalstīs.

šādā gadījumā ir nepieciešams, lai tie būtu piemēroti attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tie nepārsniedz to, kas nepieciešams šā mērķa sasniegšanai⁵⁹.

C — Ierobežojoša pasākuma pamatojuma noteikšana

54. Tādējādi nav arī jāizskata jautājums par to, vai šie noteikumi ir netieša veida diskriminācija pilsonības dēļ. Tā kā apstrīdētā pasākuma ierobežojošais raksturs ir pietiekami pierādīts, nav nepieciešams uzdot jautājumu — kā to dara vairāki lietas dalībnieki — par to, vai meitas sabiedrības nerezidentes, ja tās novirza daļu no peļņas mātes sabiedrībai, attiecībā uz šo sabiedrību nonāk tādā situācijā, kas ir pielīdzināma Apvienotajā Karalistē dibinātām meitas sabiedrībām.

56. Uzreiz ir jānoraida Vācijas valdības argumenti, saskaņā ar kuriem nevarot piekrist, ka attiecīgā valsts ņem vērā zaudējumus, jo to rezultātā tiktu samazināti nodokļiem gūtie ienākumi un tādējādi — radīti nopietni sarežģījumi šīs dalībvalsts budžetā. Tiesa atkārtoti apgalvo, ka nodokļu ieņēmumu samazināšanās nav uzskatāma par primāru vispārējo interešu mērķi, uz kuru varētu atsaukties, lai pamatotu pasākumu, kas principā ir pretrunā kādai pamatbrīvībai⁶⁰.

55. Atliek savukārt pārbaudīt, vai šos ierobežojumus ir iespējams pamatot Kopienu tiesību kontekstā. No pastāvošās judikatūras izriet, ka EKL 43. pants neaizliedz ierobežojošus pasākumus, ja tie kalpo leģitīmam, ar Līgumu saderīgam mērķim, un tos pamato ar primāriem vispārējo interešu mērķiem. Vēl

57. Savukārt nopietnāk ir jāuztver argumenti, kas balstās uz iespēju zaudēt attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmas kontroli vai kompetenci. Uz to attiecas divi pamatojumi: pirmais izriet no principa par nodokļu teritorialitāti piemērošanas un otrs — no nepieciešamības nodrošināt Apvienotās Karalistes nodokļu sistēmas koheziju.

58 — Skat. ģenerāladvokāta Tezauro secinājumus lietā *ICI*, iepriekš minēts 8. zemsvirtras piezīmē, 18. punkts.

59 — Spriedums lietā *Futura Participations* un *Singer*, iepriekš minēts 8. zemsvirtras piezīmē, 26. punkts.

60 — Skat. it īpaši spriedumu lietā *Manninen*, iepriekš minēts 13. zemsvirtras piezīmē, 49. punkts.

1) Pamatojums, kas izriet no nodokļu sistēmas teritorialitātes principa

saistīti ar šā nodokļu maksātāja šajā valstī gūto peļņu.

58. Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka atteikums piešķirt minētos nodokļu atvieglojumus atbilst teritorialitātes principam, kas ir pieņemts starptautiskajā nodokļu praksē un kas ir atzīts Tiesas judikatūrā. Saskaņā ar šīs valdības viedokli šis princips nozīmētu, ka tā nevarētu piešķirt nodokļu priekšrocības tur, kur tā nav tiesīga iekasēt nodokļus. Neesot pilnvarotai aplikt ar nodokli meitas sabiedrības nerezidentes Apvienotajā Karalistē gūtos ienākumus, Apvienotās Karalistes valdībai nebūtu iespējams ņemt vērā šo meitas sabiedrību zaudējumus, lai tām piešķirtu sabiedrību grupas, kurai tās pieder, nodokļu priekšrocības. No tā šī valdība secina, ka nodokļu atbrīvojumi attiektos tikai uz sabiedrībām, kas dibinātas vai kas veic uzņēmējdarbību tās teritorijā.

59. Šāda argumentācija norāda par Kapienu teritorialitātes principa kļūdainu izpratni. Ir taisnība, ka spriedumā lietā *Futura Participations un Singer*.⁶¹ Tiesa atzina, ka nodokļu teritorialitātes princips ir piemērojams Kapienu tiesībās. Balstoties uz šo pamatojumu, Tiesa uzskata, ka Luksemburgas režīms nav uzskatāms par tādu, kas ietver Līgumā aizliegto diskrimināciju, jo tas pieprasa, ka nodokļu maksātāja, kuram šajā dalībvalstī ir filiāle, bet nav rezidenta statuss, prasītā zaudējumu novirzīšana ir pakļauta noteikumam, ka novirzītie zaudējumi ir ekonomiski

60. Tomēr vajadzētu pareizi uztvert patieso nozīmi, kādu Tiesa vēlas piešķirt šim principam. Ar to Tiesa tikai atzīst nepieciešamību ņemt vērā ierobežojumus, kas izriet no dalībvalstu suverēno nodokļu sistēmu līdzspastāvēšanas⁶². Šie ierobežojumi uzliek pienākumu katrai dalībvalstij ņemt vērā konkurējošo nodokļu sistēmu suverenitāti⁶³. Saskaņā ar starptautisko tiesību prasībām, lai dalībvalsts varētu iekasēt nodokļus, šo kompetenci ir nepieciešams saistīt ar nodokļu maksātāja pilsonību vai ar nodokli apliekamo ienākumu gūšanu šīs valsts teritorijā. No tā izriet, ka, ja valstij ir tiesības savā teritorijā rezidējošos nodokļu maksātājus pakļaut neierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam, tā no ārvalstu nodokļu maksātājiem var iekasēt nodokli tikai par savā teritorijā gūtajiem ienākumiem. Tādējādi spriedumā lietā *Royal Bank of Scotland* Tiesa precizēja, ka fakts, ka sabiedrības rezidentes Grieķijā un sabiedrības nerezidentes, kas veic uzņēmējdarbību Grieķijā, nav pakļautas vienādiem pienākumiem nodokļu kontekstā, izriet tikai no "valsts, kurā gūti ienākumi, ierobežotās nodokļu suverenitātes attiecībā pret valsts, kurā atrodas sabiedrību atrašanās

62 — Par dalībvalstu nodokļu suverenitāti skat. arī spriedumu lietā *Gilly*, iepriekš minēts 18. zemsviras piezīmē, 48. punkts.

63 — "Politiski un finansiāli suverēna valsts var pildīt absolūtas nodokļu pilnvaras savā teritorijā, kas ir kaut kas līdzīgs aizliegtai zonai; it īpaši tā var nolemt, ka tās teritorijā līdzspastāvēs divas vai vairākas nodokļu sistēmas, kurām būs plaša vai ne tik plaša autonomija un ka tā uzturēs starp šīm sistēmām noteiktas attiecības, vienīgi ar iekšējo tiesību konvenciju vai vienošanos palīdzību. Šādi ir jēdziena — nodokļu suverenitāte — pozitīvie un negatīvie aspekti" (Gest, G. un Texier, G. *Droit fiscal international*. PUF, Parīze, 2. izdevums, 1990. gads, 17. lpp.).

61 — Iepriekš minēts 8. zemsviras piezīmē.

vieta, nodokļu suverenitāti”⁶⁴. Nedz Kopienu tiesību nolūks, nedz arī atzīts mērķis nav apstrīdēt ierobežojumus, kas ir neatņemami jebkurai nodokļu administrēšanas varai, vai traucēt nodokļu kompetenču sadali starp dalībvalstīm. Atgādināšu, ka, neesot Kopienas saskaņošanas normām, Tiesa nav kompetenta iejaukties dalībvalstu nodokļu sistēmu izveidē un organizācijā⁶⁵.

61. Lietā *Futura Participations* un *Singer* runa bija par ienākuma nodokļa sistēmas organizāciju Luksemburgā. Luksemburgas sistēmā zaudējumi var tikt novirzīti uz nodokļu maksātāju turpmāko peļņu. Saskaņā ar starptautisko tiesību ieviestajiem noteikumiem neviena dalībvalsts nav kompetenta aplikēt ar nodokli nodokļu maksātāju nerezidentu ārvalstīs gūtus ienākumus. Tā rezultātā šī dalībvalsts atteicās novirzīt šo pašu nodokļu maksātāju ārvalstīs ciestos zaudējumus. Tādējādi tā uzlika par pienākumu izveidot ekonomisku saikni starp novirzītajiem zaudējumiem un šajā valstī, kur tiek maksāti nodokļi, gūto peļņu. Šis noteikums bija pilnībā pamatots. Tas izrietēja no nepieciešamības saskaņot valsts, kurā maksā nodokļus, nodokļu kompetenci ar uzturēšanās valsts nodokļu kompetenci attiecībā pret vienu un to pašu nodokļu maksātāju.

62. Nodokļu teritorialitātes princips novērš nodokļu kompetenču konfliktus starp dalībvalstīm. To nevar izmantot, lai atbrīvotu

dalībvalstis no saviem pienākumiem attiecībā pret Kopienu. Nodokļu suverenitātes ievērošanu Kopienu tiesībās nevar uztvert kā “nodokļu autarkijas” principa izpausmi. Parakstot Līgumu, dalībvalstis ir piekritušas pakļauties personu brīvas pārvietošanās režīmam Kopienā, un tas rada īpašus ierobežojumus. Šis režīms tai skaitā uzliek dalībvalstīm par pienākumu, administrējot nodokļus un tos attiecīgi pieskaņojot, ņemt vērā starpvalstu lietas.

63. Šādos apstākļos Apvienotā Karaliste nevarētu apgalvot, ka nodokļu priekšrocību piešķiršana ir pakļauta atbilstošām nodokļu administrēšanas pilnvarām un iespējai to izmantot. Šāda interpretācija ir pretrunā brīvības veikt uzņēmējdarbību pamatprincipam. Šajā stadijā svarīgi ir tikai zināt, vai šīs priekšrocības piešķiršana var apdraudēt dalībvalstu nodokļu suverenitātes līdzspastāvēšanu. Šajā gadījumā nekas neaizliedz to, ka Apvienotā Karaliste paplašina nodokļu atbrīvojumus, tos piešķirot mātes sabiedrībām, kurām ir meitas sabiedrības nerezidentes. Prasība ir par Apvienotās Karalistes pieņemto sabiedrību grupu režīmu. Tas attiecas nevis uz viena nodokļu maksātāja rezidenta, kas savu galveno darbību veic ārvalstīs, aplikšanu ar nodokli, bet gan uz zaudējumu novirzīšanu citām vienas grupas sabiedrībām⁶⁶. Šajā sabiedrību grupā pieprasījumu ir iesniegusi mātes sabiedrība rezidente Apvie-

64 — Iepriekš minēts 9. zemsvītras piezīmē, 29. punkts.

65 — Skat. spriedumu lietā *Bachmann*, iepriekš minēts 7. zemsvītras piezīmē, 23. punkts.

66 — Tādā pašā sakarā skat. spriedumu lietā *Bosal Holding*, iepriekš minēts 3. zemsvītras piezīmē, 38.–40. punkts.

notajā Karalistē, kas tādēļ ir pakļauta neierobežotiem nodokļu pienākumiem šajā valstī⁶⁷. Šis dalībvalsts nodokļu kompetence ir neierobežota. Šādos apstākļos Apvienotā Karaliste nevar atsaukties uz nodokļu teritorialitātes principu, lai grupas — rezidentes šajā valstī sabiedrībai atteiktu priekšrocību piešķiršanu saistībā ar zaudējumu novirzīšanu.

64. Patiesībā, šķiet, ka Apvienotā Karaliste ar šo argumentu vēlas panākt to, lai tiktu pieņemts, ka priekšrocību nevar piešķirt prasītājam — mātes sabiedrībai, ja to nevar kompensēt ar iespēju aplikt ar nodokli meitas sabiedrību, kas nodod saistības, peļņu. Saskaņā ar pašas Apvienotās Karalistes viedokli šis princips, kas balstās uz teritorialitātes principu, attiecas uz nodokļu režīma kohēzijas principu, ko ir atzinusi Tiesa iepriekš minētajā spriedumā lietā *Bachmann*. Tādējādi šis jautājums ir jāizskata otrā izvirzītā pamatojuma ietvaros.

2) Pamatojums, kas pamatots ar nepieciešamību garantēt nodokļu sistēmas kohēziju

65. Tiesas judikatūrā valda uzskats, ka nepieciešamība garantēt nodokļu režīmu kohē-

ziju var pamatot noteikumus, kas ierobežo Kopenas brīvības⁶⁸.

66. Nodokļu kohēzijas jēdzienam ir nozīmīga korektīva loma Kopenas tiesībās. Tam ir jākalpo, lai labotu Kopenas brīvību attiecināšanas uz nodokļu sistēmām, kuru organizācija principā ietilpst tikai dalībvalstu kompetencē, sekas. Ir jāizvairās no tā, ka brīvas aprītes piemērošana nepamatoti skar valsts iekšējo nodokļu režīmu loģiku. Saskaņā ar Tiesas viedokli nodokļu sistēmas koncepcija "piekrīt katrai dalībvalstij"⁶⁹. Šādos apstākļos ir acīmredzams, ka dalībvalstīm ir tiesiskas intereses garantēt to nodokļu sistēmu neaizskaramību un taisnīgumu. Tomēr no tā neizriet, ka šo jēdzienu var izmantot kā argumentu, lai iestātos pret iekšējā tirgus ietvaros izvirzītajiem mērķiem. Nav pieņemami, ka kāds nodokļu režīms tiek organizēts tā, ka labvēlīgāk attiecas pret iekšējām lietām vai uzņēmējiem. Nodokļu kohēzijas uzdevums tātad ir aizsargāt valsts nodokļu sistēmu *neaižskaramību*, ja vien tā nekavē šo sistēmu *integrāciju* iekšējā tirgū.

67. Šo trauslo līdzsvaru var tulkot ar "dubultās neitralitātes" noteikumu. No vienas puses, valsts noteikumiem nodokļu jomā ir

67 — Tādā pašā sakarā skat. spriedumu lietā *Manninen*, iepriekš minēts 13. zemsvītras piezīmē, 38. punkts.

68 — Spriedums lietā *Bachmann*, iepriekš minēts 7. zemsvītras piezīmē, un 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-300/90 Komisija/Belģija (*Recueil*, I-305. lpp.).

69 — Spriedums lietā *Bachmann*, iepriekš minēts 7. zemsvītras piezīmē, 23. punkts.

jābūt neitrāliem attiecībā uz brīvas aprites izmantošanu. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka EKL 43. pants izvirza uzņēmumu dibināšanas Kopienā nodokļu neitralitāti. Bet, no otras puses, brīvas aprites izmantošanai ir jābūt pēc iespējas neitrālākai attiecībā uz dalībvalstī pieņemtajām nodokļu tiesību normām. Tiesības veikt uzņēmējdarbību uzņēmēji nevar izmantot vienīgi mērķim apdraudēt valstu nodokļu režīmu līdzsvaru un kohēziju. Šāds būtu gadījums, ja tās tiktu izmantotas, lai ļaunprātīgi izvairītos no valsts tiesību aktu izpildes vai lai mākslīgi gūtu labumu no atšķirībām šo tiesību aktu starpā⁷⁰. Nodokļu kohēzijas jēdziena mērķis ir garantēt to, lai Kopienas pilsoņi neizmanto Kopienas noteikumus priekšrocību saņemšanai, kas nav saistītas ar brīvas pārvietošanās izmantošanu⁷¹.

68. Šādos apstākļos Tiesa atgādina, ka "arguments par nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību ir izvērtējams, ņemot vērā mērķi, kas jāsasniedz attiecīgajam nodokļu tiesiskajam regulējumam"⁷². Ja šī regulējuma loģiskajā struktūrā izrādās, ka pastāv tieša un nepieciešama saikne starp nodokļu atvieglojumu piešķiršanu un šo atvieglojumu kompensēšanu, paredzot noteiktu nodokļu maksājumu, tad atvieglojumu var atteikt, pamatojoties uz to, ka minēto kompensāciju nevar atvilkt. Tādējādi iepriekš minētajā spriedumā lietā *Bochmann* Tiesa

varēja konstatēt, ka Beļģijas tiesību aktos pastāvēja tieša saikne starp apdrošināšanas iemaksu samazinājumu un naudas summu aplikšanu ar nodokļiem, kas apdrošinātājiem ir jāiemaksa, izpildot šos apdrošināšanas līgumus. Kolidz Bohmana kungs bija parakstījis apdrošināšanas līgumu Vācijā, kuru Beļģijā nevarēja aplikēt ar nodokli, Beļģijas iestāžu atteikums piešķirt nodokļu atvieglojumus par maksājumiem, kas veikti pildot līgumu, bija pamatots.

69. Kā tas ir šajā gadījumā? Valdības, kas iestājušās šajā lietā, vienbalsīgi uzskatīja, ka būtu konsekventi piešķirt grupas nodokļu atvieglojumus tikai tad, ja pastāv iespēja aplikēt ar nodokli to sabiedrību peļņu, kuras saņem šos atvieglojumus. Apstrīdētajā nodokļu režīmā ir pierādīta saikne starp prasītājam sabiedrībai piešķirto atvieglojumu un iespēju aplikēt ar nodokli sabiedrības, kas nodod saistības, ienākumus.

70. Prasītāja pamata prāvā apstrīd šos argumentus. Tā atsauca uz Tiesas pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru tieša saikne var pastāvēt tikai viena nodokļa veida ietvaros un attiecībā uz vienu nodokļu maksātāju⁷³. Šajā lietā nepastāv šāda veida saikne. Mātes

70 — Skat. it īpaši ģenerālvokāta Fenelija secinājumus lietā *Metalgesellschaft* Komisija, iepriekš minēts 9. zemsviras piezīmē.

71 — Citiem vārdiem, ir jāizvairās no tā, lai "free movers" netop par "free riders", pateicoties brīvībai, kādu sniedz iekšējā tirgus mērķi (no Cordewener, A., Dahlberg, M., Pistone, P., Reimer, E., Romano, C. *The Tax Treatment of Foreign Losses*: Ritter, M & S, and the Way Ahead. *European Taxation*, 2004. gads, 221. lpp.).

72 — Spriedums lietā *Lenz*, iepriekš minēts 28. zemsviras piezīmē, 37. punkts.

73 — Skat. it īpaši spriedumu lietā *Bosal Holding*, iepriekš minēts 3. zemsviras piezīmē, 30. punkts un minētā judikatūra.

sabiedrībai piešķirtie atvieglojumi un nodokļi, ko var uzlikt meitas sabiedrībām, attiecas uz dažādiem nodokļu maksātājiem dažādu nodokļu sistēmu ietvaros⁷⁴.

71. Ja šis ir tās robežas, kuru ietvaros var izvirzīt argumentu par nodokļu kohēziju, nav šaubu, ka šajā gadījumā tas ir jānoraida. Ir jāuzdod jautājums par šī nodokļu kohēzijas jēdziena izmantošanu. Kā to savos secinājumos iepriekš minētajā lietā *Manninen* atzīmēja ģenerāladvokāte Kokote [*Kokott*], šāda novēlota nodokļu kohēzijas koncepcija balstās uz pārāk stingriem kritērijiem, kas ne vienmēr ir atbilstoši, ņemot vērā apstrīdēto noteikumu izvirzīto mērķi⁷⁵. No tā izriet, ka dalībvalstīm atvēlētā rīcības brīvība, lai pamatotu to nodokļu režīmu, ir nesamērīgi maza. Tāpēc, man šķiet, ir nepieciešams, kā to arī ieteica ģenerāladvokāte Kokote, mīkstināt šos kritērijus. Šajā sakarā es iesaku atgriezties pie kritērija par apstrīdēto noteikumu mērķi. Kohēzija vispirms ir jāizskata attiecībā uz apstrīdētā nodokļu režīma mērķi un loģiku.

74 — *Mutatis mutandis* skat. spriedumu lietā *Bosal*, iepriekš minēts 3. zemsvītras piezīmē, 31. punkts.

75 — Savos secinājumos šajā lietā, iepriekš minēta 13. zemsvītras piezīmē, ģenerāladvokāte Kokote [*Kokott*] atgādina, ka Tiesa ierobežoja nodokļu kohēzijas jēdzienu pēc sprieduma lietā *Bachmann*, iepriekš minēts 7. zemsvītras piezīmē, 53. punkts. No tā izriet, ka "stingra kritērija par vienu nodokļu maksātāju ievērošana atsevišķos gadījumos noved pie patvaļīgiem rezultātiem" (60. punkts un skat. sniegtos piemērus).

72. Atgādināšu, ka grupas nodokļu atvieglojumu režīma Apvienotajā Karalistē mērķis ir *finansiāli neitralizēt sabiedrību grupas izveides sekas*. Tai nav jārada īpaši apgrūtinājumi attiecībā uz vispārējiem noteikumiem par sabiedrību ienākumu aplikšanu ar nodokli. Veids, kā to sasniegt, ir atļaut zaudējumu apriti grupas ietvaros. Bet tas arī nozīmē, ka no tā sabiedrību grupai nevar izrietēt papildu priekšrocība. Tādējādi ir izskaidrojams aizliegums otrreiz gūt labumu no novirzītajiem zaudējumiem. Šis režīms tālād sabiedrību grupas līmenī ievieš saistību starp zaudējumu novirzīšanu grupas ietvaros un neiespējamību gūt labumu no šiem pašiem zaudējumiem finansiālos nolūkos. Zaudējumi tiek novirzīti no vienas sabiedrības uz otru un tādēļ sabiedrība, kas nodod saistības, zaudē tiesības no jauna gūt labumu no šiem zaudējumiem sabiedrību ienākumu aplikšanas ar nodokli sistēmas ietvaros. Prasītājam piešķirtos atvieglojumus vajadzētu līdzsvarot ar nodokli, kas jāmaksā sabiedrībai, kas nodod saistības.

73. Tādējādi Apvienotajai Karalistei ir jāpie-rāda, ka sistemātisks atteikums grupas nodokļu režīma ietvaros ņemt vērā ārvalstīs esošo meitas sabiedrību zaudējumus, ir loģisks.

74. Šajā sakarā ir pats par sevi saprotams, ka, ja ārvalstīs esošo meitas sabiedrību zaudējumi varētu tikt nodoti vai novirzīti uz valsti, kurā tiek veikta uzņēmējdarbība, tad fakts, ka Apvienotajā Karalistē tiek piešķirti atvieglojumi, rada risku, ka tiktu apdraudēts grupas nodokļu režīma mērķis. Zaudējumu nodo-

šana vai novirzīšana uz valsti, kurā tiek veikta uzņēmējdarbība, iespējams, dotu līdzvērtīgu peļņu visai grupai. No tā varētu izrietēt priekšrocība par labu sabiedrību grupai divreiz ņemt vērā zaudējumus. Šādi atvieglojumi ir pretrunā neitralitātei, kādu paredz šis nodokļu režīms. Šādā gadījumā aizliegums novirzīt ārvalstīs ciestos zaudējumus uz mātes sabiedrības peļņu, šķiet, pamatots.

75. Vēl vajadzētu pārliecināties, ka šāds risks pastāv. Attiecīgajai dalībvalstij nav jāapmierinās ar to, ka tā aizliedz zaudējumu novirzīšanu, pamatojoties vienīgi uz to, ka nav iespējams aplikt ar nodokli ārvalstīs esošo meitas sabiedrību peļņu. Ja tā reaģē šādi, tad piemērotie ierobežojumi pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai aizsargātu grupas nodokļu režīma kohēziju. Patiesībā tas noved pie sekošanas šī režīma loģikai neatbilstošiem mērķiem neatkarīgi no tā, vai ir jāaizsargā attiecīgās dalībvalsts ieņēmumi un vai ir jāveicina sabiedrību grupa, kas visu savu uzņēmējdarbību veic valsts teritorijā. Jebkurā gadījumā šādi mērķi būtu pretēji Kopienų tiesībām.

76. Tādos apstākļos kā šajā lietā, attiecīgajai dalībvalstij ir jāņem vērā veids, kā vērtēt meitas sabiedrību ciestos zaudējumus šo sabiedrību rezidences valstī⁷⁶. Pamatojumu, kas izriet no nodokļu atbrīvojumu režīma

kohēzijas, var pieņemt tikai tad, ja ārvalstīs ciestos zaudējumus var vērtēt tāpat kā valstī, kurā šie zaudējumi ir ciesti.

77. Šādu risinājumu, kas balstās uz dažādās dalībvalstīs pausto attieksmes salīdzinājumu un līdzvērtību, Tiesa jau ir sniegusi veselības aprūpes jomā valstu sociālās apdrošināšanas režīmu ietvaros⁷⁷. Manuprāt, tas ir pilnībā piemērojams nodokļu jomā, kurā ir piemērojami tādi paši priekšnoteikumi⁷⁸. EKL 43. panta lietderīgā iedarbība paredz, ka par šajā lietā minētā nodokļu atvieglojuma piešķiršanu atbildīgās iestādes ņem vērā priekšrocības, kādas paredz valsts noteikumi, kuras teritorijā grupai piederošās meitas sabiedrības veic uzņēmējdarbību⁷⁹. Lai gan ir saskanīgi tas, ka atsevišķos gadījumos var nepiešķirt sabiedrību grupas nodokļu atbrīvojumu, tad vismaz ir nepieciešams, lai šis atteikums tiktu pamatots un balstīts uz meitas sabiedrību stāvokļa to rezidences valstī ņemšanu vērā.

78. Nīderlandes Karaliste iebilst pret šādu risinājumu. Tā uzskata, ka atļaujot novirzīt ārvalstīs ciestos zaudējumus dalībvalstīs pieņemto grupu nodokļu režīmu ietvaros, tiktu

77 — Skat. arī 2003. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-56/01 *Inizan (Recueil, I-12403. lpp.)* un 2001. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-157/99 *Smits un Peerbooms (Recueil, I-5473. lpp.)*.

78 — Zināšanai: dalībvalstu kompetences, Kopienų tiesību aktu saskaņošanas neesamība, prasības, kas izriet no pamatbrīvbām Kopienų tiesībās (skat. šo secinājumu 21.–24. punktu).

79 — Skat. pēc analogijas ģenerāladvokāta Lenca [Lenz] secinājumus lietā *Halliburton Services* (1994. gada 12. aprīļa spriedums lietā C-1/93 (Recueil, I-1137. lpp., 40. punksts)).

76 — Par līdzīgu viedokli skat. spriedumu lietā *Manninen*, iepriekš minēts 13. zemsviras piezīmē, 54. punkts, un ģenerālvokāta Fenelija secinājumus lietā *Metalgesellschaft* Komisija, iepriekš minēts 9. zemsviras piezīmē, 32. punkts.

vispārīgi izjauktas valstu nodokļu sistēmas. Pārdomas vērts ir tas, ka zaudējumu novirzīšana sistemātiski notiks sabiedrību grupās, un tie tiks novirzīti tikai uz grupas sabiedrībām, kas dibinātas dalībvalstī, kurā ir vislielākā nodokļa likme. Loģiski, ka šajās valstīs novirzītajiem zaudējumiem ir lielāka vērtība. Tādējādi būtu jāuzmanās no ievērojamas "zaudējumu plūsmas" attīstības Kopienas līmenī⁸⁰. Šāda risinājuma rezultātā tiktu apdraudēta ne tikai šo grupas nodokļu atbrīvojamu režīma uzticamība, bet arī attiecīgo valstu budžeta līdzsvars. Šis risinājums sagrautu šo valstu ekonomisko un sociālo sistēmu pamatus.

79. Ir skaidrs, ka šo risku nevar neņemt vērā. Tomēr nevajadzētu arī tam piešķirt pārāk lielu nozīmi. Atbildi uz to viegli var atrast prasībā, saskaņā ar kuru nodokļa atvieglojuma piešķiršana ir pakļauta priekšnosacījumam, ka attiecībā uz ārvalstīs esošo meitas sabiedrību zaudējumiem nevar piešķirt nodokļu priekšrocības to rezidences valstī. Kolīdz valsts, kurā ārvalstu meitas sabiedrības veic uzņēmējdarbību, atļauj tām novirzīt zaudējumus uz citām [juridiskām] personām vai pārcelt uz citiem finanšu gadiem, Apvienotā Karaliste ir tiesīga neapmierināt pieprasījumu par šo zaudējumu pārrobežu

novirzīšanu. Nodokļu atvieglojums ir jāpieprasa valstī, kurā tiek veikta uzņēmējdarbība. Šādā gadījumā sabiedrības nevarēs brīvi izvēlēties valsti, uz kuru novirzīt zaudējumus.

80. Līdzīgu noteikumu var attaisnot, pamatojoties uz EKL 43. pantu. Ir likumīgi piešķirt prioritāti tās valsts noteikumiem, kurā tiek veikta uzņēmējdarbība, ja tā līdzvērtīgi vērtē sabiedrību grupas zaudējumus. Pirmkārt, nav šaubu, ka uzņēmējdarbības veikšanas, kas paredz "stabili un pastāvīgi piedalīties dalībvalsts ekonomiskajā apritē"⁸¹, pamatā ir īpaši pienākumi, kurus uzņēmējam principā ir jāpilda⁸². Ja zaudējumu izvērtēšana attiecībā uz sabiedrību grupu ir līdzvērtīga, tad šie pienākumi neskartu brīvību veikt uzņēmējdarbību. Šādos apstākļos atšķirīgs vērtējums, kas attiecībā uz sabiedrību grupu no tā varētu izrietēt, nav nekas cits, kā vien valstu nodokļu režīmos pastāvošās atšķirības. Otrkārt, ar šādu priekšnosacījumu tiek pieļauts saglabāt valstu nodokļu sistēmu veselumu un kohēziju, piešķirot grupas nodokļu atbrīvojumus.

81. Varbūt varētu iebilst, ka Apvienotajai Karalistei būs pārmērīgi grūti pārbaudīt, vai iespēja saņemt nodokļu atbrīvojumu ir spēkā citā dalībvalstī. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka dalībvalstīm saskaņā ar Padomes 1977. gada

80 — Citāts no Goldsmith, J. C. *Intégration et consolidation des résultats en droit fiscal comparé (à propos de la fiscalité des groupes de sociétés et des sociétés à vocation internationale). La Semaine juridique (édition commerce et industrie)*, 1971. gads, 456. lpp.

81 — 1995. gada 30. novembra spriedums lietā C-55/94 *Gebhard (Recueil, I-4165. lpp., 25. punkts)*.

82 — Šajā sakarā skat. spriedumu lietā *Peralta*, iepriekš minētās 18. zemsvirtnas piezīmē, 52. punkts.

19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā⁸³ ir pieejami pastiprinātās sadarbības instrumenti. Piemērojot šos noteikumus, dalībvalstu kompetentajām iestādēm ir tiesības prasīt citas dalībvalsts kompetentajām iestādēm iesniegt jebkādu informāciju, kas tām var dot iespēju noteikt ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamo summu. Šis administratīvās sadarbības instruments "sniedz iespēju saņemt nepieciešamo informāciju, kas salīdzināma ar valsts nodokļu dienestu rīcībā esošo informāciju"⁸⁴. Turklāt, šķiet, nevar izslēgt to, ka attiecīgā dalībvalsts sabiedrībai, kas pieprasa piešķirt grupas nodokļa atvieglojumu, nosaka pienākumam informēt par sabiedrību grupas, kurai tā pieder, nodokļu situāciju un tostarp par iespējām izskatīt ciestos zaudējumus valstī, kurā tā veic uzņēmējdarbību. Šādā gadījumā tomēr ir jāpārlicinās, vai šis prasības nepārsniedz to, kas ir nepieciešams meklētās informācijas saņemšanai⁸⁵.

aktus — kā pamata lietā apstrīdētie —, ar ko aizliedz mātes sabiedrībai, kurai ir meitas sabiedrības citās dalībvalstīs, atsaukties uz nodokļu režīmu, kas piemērojams sabiedrībām, kurām ir meitas sabiedrības ārvalstīs. Savukārt šie noteikumi aizliedz tādas dalībvalsts tiesību aktus nodokļu jomā — kā pamata prāvā apstrīdētie —, ja tie neparedz tiesības šajā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai izmantot sabiedrību grupas nodokļu atvieglojumus it īpaši tādēļ, ka šīs meitas sabiedrības ir rezidentes citās dalībvalstīs, lai arī tas būtu citādi, ja minētās meitas sabiedrības būtu rezidentes vai veiktu uzņēmējdarbību šīs valsts teritorijā. Tomēr šie paši noteikumi neaizliedz valsts tiesību aktus, kuros tiesību saņemt nodokļu atvieglojumus priekšnosacījums ir pierādīt, ka meitas sabiedrības rezidentes citās dalībvalstī ciestos zaudējumus šajās dalībvalstīs no nodokļu viedokļa nevar vērtēt līdzīgi. Precīzēšu, ka šāda attieksme var izpausties kā zaudējumu novirzīšana trešai personai vai, tam pašam nodokļu maksātājam novirzot zaudējumus uz citu finanšu gadu.

IV — Analīzes rezultāts

82. No šīs analīzes izriet, ka EKL 43. un 48. pants aizliedz tādas dalībvalsts tiesību

83. Bez šaubām, šāds risinājums šķiet sarežģīts. Šis risinājums mudina attiecīgās dalībvalsts iestādes ņemt vērā sabiedrības-nerezidentes nodokļu situāciju. Man tomēr šķiet, ka vienīgi šāds risinājums, neesot saskaņotiem Kopienu tiesību aktiem, dod iespēju saglabāt līdzsvaru starp dalībvalstu kompetencēm nodokļu jomā un brīvas aprites

83 — OV L 336, 15. lpp. Šo direktīvu nesena grozīja Padome 2004. gada 21. aprīlī Direktīva 2004/56/EK (OV L 127, 70. lpp.).

84 — Spriedums lietā *Schumacker*, iepriekš minēts 13. zemsvirtras piezīmē, 45. punkts.

85 — Spriedums lietā *Futura Participations* un *Singer*, iepriekš minēts 8. zemsvirtras piezīmē, 36. punkts.

nepieciešamību, kas izriet no iekšējā tirgus. Šādos apstākļos Tiesai nav jānosaka visām dalībvalstīm vienāds nodokļu režīms, sekojot kādas valsts nodokļu sistēmas piemēram vai iespējamam Kopienas iestāžu pieņemtam priekšlikumam. Tai ir tikai jānorobežo pienākumi, kas attiecīgajai dalībvalstij izriet no tās saistībām Kopienā.

V — Secinājumi

84. Ņemot vērā šos apsvērumus, es iesaku Tiesai atbildēt uz *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) šajā lietā uzdotajiem jautājumiem šādi:

- 1) EKL 43. un 48. pants aizliedz tādus dalībvalsts tiesību aktus — kā pamata lietā apstrīdētie —, ar ko dalībvalstī dibinātai mātes sabiedrībai paredz izmantot tiesības uz grupas nodokļa atvieglojumu it īpaši tādēļ, ka tās meitas sabiedrības ir dibinātas citās dalībvalstīs, kaut gan šis atvieglojums tiktu piešķirts, ja minētās meitas sabiedrības būtu rezidentes šajā dalībvalstī;
- 2) šie paši noteikumi neaizliedz valsts tiesību aktus, kas kā tiesību saņemt tādus grupas nodokļu atvieglojumus, kādus paredz pamata prāvā minētā dalībvalsts, priekšnosacījumu paredz pierādīt, ka meitas sabiedrības-rezidentes citās dalībvalstīs ciestos zaudējumus šajās dalībvalstīs no nodokļu viedokļa nevar vērtēt līdzīgi.